



论会计准则的公平性

厦门大学管理学院 林 瑶

【摘要】 本文在会计准则具有经济后果和政治化倾向的研究背景下,指出会计准则公平性的基本内涵(公众利益最大化)及其理论基础(公众利益理论),并且从会计准则的供应方和需求方两个角度分析了会计准则公平性的影响因素。在此基础上,本文提出要有效实现会计准则公平性,必须注意吸收各界人士参与会计准则制定,广泛征求各方意见,并注重准则内容上的完善。

【关键词】 会计准则 公平性

一、会计准则公平性的研究背景

会计准则是一种技术规范,其目的是通过会计准则有序、系统和内在一致以及客观现实相吻合,从而达到会计实务处理的科学、合理和内在一致,提高会计信息的质量。如果会计信息本身不带来任何经济后果,即使用会计信息的相关各方的经济利益与会计信息质量无关或者关系甚小,那么可以预见,只要改进会计信息生成的技术过程和相应的标准,会计信息的质量就会相应得到提高。

(一) 会计准则的经济后果

显然,会计准则不是纯粹的技术约束机制,它具有一定的经济意义。指导和约束会计信息收集、加工、输出的会计准则是有经济后果的。所谓经济后果,是指遵循会计准则而编制的财务报告所披露的会计信息将影响各个相关利益主体的决策行为和既得利益(Zeff, 1978)。其最为直观的一种表现是,通过会计报表所反映的利润数额将会直接影响到利润分配即不同利益主体所获得的经济利益。另外,会计准则在一定程度上提高了会计信息的透明度,限制了企业管理当局对会计信息的随意操纵。这样,会计信息的提供者和使用者为了实现自身利益的最大化,不可避免地会通过各种手段对会计准则的制定或修订施加影响,使会计准则的制定有利于自身利益的实现。事实上,会计准则作为一种公共物品,其制定过程必然成为各利益主体的公共选择过程,会计准则也就成为调节各方利益的均衡器。

(二) 会计准则的政治化倾向

经济是政治的基础,会计准则的政治化倾向实质上是经济后果的直接体现和延伸。任何一个会计准则都是政治行为的结果,该结果取决于相关团体为实现其目标所愿意付出的相应代价。

可以说,会计准则的制定如同其他法规政策的制定一样,既是一个对利益的竞争与分割的经济过程,又是一个利益主体参与博弈的政治过程。只要利益相关者存在利益上的差异,会计准则的政治化倾向和会计准则所具有的经济后果就必然存在。任何一种会计准则制定机制都会受到使用会计准则的利益集团的操纵。因而,一部分利益主体的受益也就

必然导致另一部分利益主体的利益受损。当在会计准则规范下所生成的会计信息并不仅仅是一些抽象数字的简单组合,还具有极其深刻的经济意义时,会计信息质量的改进或提高便不仅仅取决于技术层面的完善,还要求会计准则从会计系统的科学性和完整性出发,公平兼顾所有各方的经济利益,使会计信息的产生过程和结果尽量科学、合理。

二、会计准则公平性的相关阐述

(一) 会计准则公平性的基本内涵

在各种政策的制定过程中,公平是一个长期以来一直为人们所遵循的原则。公平分为事前公平(机会公平)和事后公平(结果公平)。事前公平能促使经济人更加努力地工作,从而促进工作效率的提高,并有利于实现事后公平。显然,会计准则的公平性表现为一种事前公平,它要求会计准则以实现公众利益最大化为目标,保证在其指导和规范下产生的会计信息具有科学性、合理性,从而实现会计准则经济后果的公平、合理,即事后公平。也就是说,在会计准则规范下产生的会计信息,必须有助于引导整个社会资源配置的优化。因为会计信息使用者会根据企业所提供的会计信息进行相关决策或评价,而这种决策或评价行为会影响社会资源的有效配置和合理流动。如果会计信息发挥了这种作用,则认为该会计信息符合社会公众利益,规范这一会计信息的会计准则也就符合公平性的要求;反之,则认为该会计信息不符合公众利益,其会导致社会资源配置的低效甚至无效,相应的会计准则也就不具有公平性。

(二) 会计准则公平性的理论基础

强调会计准则的公平性是以公众利益理论这一规制理论为基础的。在这一理论下,会计准则被认为是为了满足减少会计信息市场失灵的需求而产生的,是以公众利益为出发点的。由于信息不对称及外部性、“搭便车”现象的存在导致了会计信息市场失灵,市场无法实现“效率”目标,这必然要求政府或相关主体对会计信息的提供进行干预,即制定出公认的会计准则来弥补会计信息市场失灵的缺陷,实现“帕累托最优”的社会资源配置效率。可见,按照公众利益理论,会计准则制定机构被认为是大公无私的“社会人”而不是“经济人”,只要存

在会计信息市场失灵,会计准则制定机构就会采取行动,维护公众利益并防止低效率资源配置现象的发生,力求达到社会福利的最大化。

(三) 会计准则公平性的影响因素

1.从会计准则供应方角度看。会计准则是一种特殊的商品。会计准则制定机构作为会计准则的供应方,其成员必然具有一定的经济独立性,因此也就存在以满足特定利益主体的需求来获取其自身利益或回报的动机。因而,会计准则制定机构并不是大公无私的“社会人”,其同样追求自身利益的最大化。既然会计准则制定机构有可能以实现自身利益而不是以实现公众利益为目的行事,而外部监督会因会计准则制定机构工作的复杂性或极高的监督成本而无法实施,那么这种道德风险问题也就必然存在。所以,即使会计准则的制定目标是公众利益最大化,也无法保证其实际的执行效果能满足会计准则公平性的要求。

2.从会计准则需求方角度看。由于存在利益上的差别,不同的利益主体对会计信息有着不同的偏好。

(1)投资者的偏好。投资者希望获取与其决策相关的有用信息以支持其决策,并且希望会计信息质量越来越高。投资者要求会计信息必须具有可靠性、可比性(含一致性)。然而,会计政策的可选择性使得不同企业间的同类经济业务、事项或同一企业在不同时期可能采用不同的会计处理程序和方法,企业提供的会计信息在很大程度上丧失了可靠性和可比性,从而影响了会计信息的决策有用性。投资者为了减少将企业所提供的会计报表按同一基础重新表述的额外成本,宁愿接受政府对强制性会计信息披露和统一报告方法的要求,以换取值得信赖的会计信息。另外,随着知识经济时代的到来和信息技术的发展,投资者更偏好于企业的额外信息,包括非财务信息、预测信息、分部信息、无形资产和人力资源信息、公允价值信息以及企业环境信息等,以便充分了解投资报酬和风险等。

(2)经营者的偏好。企业经营者希望能保持会计政策选择的自由度。在订立任何有效契约时,会计政策的可选择性有助于企业经营者对预期或突发事件做出快速反应,从而克服契约的刚性,保持企业较强的灵活性,维护其自身利益。而且,Watte和Zimmernan提出的著名的分红计划、债务契约以及政治成本三大假设,也充分证明了管理当局对会计政策选择权格外青睐。可见,企业管理当局对会计政策选择权有着强烈的偏好,这与投资者对会计信息的可比性与可靠性需求是有矛盾的。同时,经营者对会计信息披露有低成本要求。会计信息披露成本包括处理和提供信息的成本以及信息消费成本(也称机会成本)。前者包括收集、处理、审计以及传输费用,其取决于市场的客观需要;后者涉及信息披露的负面影响,主要是指企业对外提供信息造成其竞争优势的丧失和潜在的损失。显然,这种低成本的动机也不符合投资者对会计信息披露最大化的需求。

可见,会计准则制定机构自身的“经济人”特性(更多地表现为政治利益需要)以及会计准则需求方(包含投资者、经营者以及其他利益集团在内的利益主体)利益的不一致性是与公众利益理论存在一定矛盾的。这在一定程度上加大了会

计准则利益协调的难度,也影响了会计准则的公平性。

三、会计准则公平性的有效实现

(一)在财政部作为我国会计准则制定机构的前提下,广泛吸收社会各界人士参与会计准则制定

考虑到我国的经济、文化、法律背景和传统习惯以及国家宏观调控经济管理的需要和我国目前会计职业界地位不高的状况,保持会计准则的官方制定模式是十分必要的。同时,证券监督部门以及注册会计师协会应加强对企业会计信息披露的监督管理,以此提高会计信息质量,帮助那些拥有资源的社会公众做出有效资源配置决策。在这一前提下,注意广泛吸收会计专家、审计专家、熟悉会计理论和实务的大型企业(包括金融机构)负责人和股东代表等参加,以充分体现各利益群体的利益和要求,防范因会计准则制定机构的政治需要而导致的道德风险,并以高度的专业性保证会计准则的可操作性、规范性。

(二)广泛征求各方意见

当前,我国会计准则制定的透明度不高、各利益主体对其关注和参与程度不够,这严重损害了会计准则制定的公开性、公正性和民主性。因而,应改进我国会计准则制定程序,充分听取各方的意见,使社会公众能够直接参与会计准则的制定过程,更好地体现会计准则的公众利益性;要拓宽会计准则征求意见稿和正式稿的传播渠道(如充分利用互联网传播迅速的优势);尽快实行会计准则发布前的听证会制度,保持修改意见反馈渠道的畅通,并在反馈意见的基础上对草案及时做出修改,并反复征求意见,以臻完善。

(三)注重会计准则内容上的完善

首先,我国会计原则中的政府强制倾向比较明显,一个突出的表现就是缺少中立性原则。中立性原则要求在会计确认、会计计量以及会计信息披露中,不能带有某种偏向态度或某种倾向性行为,即不能为某一个利益主体的需要所驱动。会计的基本职能应是对经济活动的客观反映,只有这样,会计信息的相关性才能得到更好体现。

其次,应参照国际会计惯例,尽量减少会计准则中可供选择的会计程序和方法。葛家澍教授曾提出,每一份高质量的会计准则必须只允许有最低限度的(最好没有)备选会计程序,因为对备选方案的明确许可或默认许可会影响会计信息的可比性和一致性,也会影响会计信息的可理解性。只有缩小会计选择的范围,才能降低因会计程序和方法的多种选择性而造成的会计信息不实问题,使会计信息能在更加平等、公正的基础上得以反映。

可以说,经济利益主体多元化以及政治民主化对我国会计准则制定的公平性提出了挑战。因此,可以合理地预见,随着经济的发展,人们将会越来越注重会计准则制定的公平性。通过上述手段在各利益主体的不同偏好之间寻求一种平衡,逐步实现社会资源的最优配置,才是会计准则制定的最终目标。

主要参考文献

- ①唐睿明.会计准则制定的规制经济学分析与启示.财经问题研究,2005(6)
- ②戴新民.现代会计前沿问题.北京:经济管理出版社,2003